Cena numeru zł 1.50

BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

Rok 7 Warszawa, Luty 1934 r. Nr. 2 (72).

Treść zeszytu:

Ś. P. H. J. Busch

Odpowiedzialność rewizora w stosunku do sprawozdań bilansowych oraz rachunków strat i zysków z amerykańskiego punktu widzenia

Technika buchalterji

Może ktoś wyjaśni

Zgrzyty

Z życia Związku

Ś. P. H. J. BUSCH

W dniu 3 stycznia r. b. po długich i ciężkich cierpieniach rozstał się z życiem długoletni II vice-prezes naszego Związku ś. p. Hugon Jerzy Busch, o czem zakomunikowaliśmy już w n-rze styczniowym „Buchaltera Polskiego".

Ś. p. Hugon Jerzy Busch, urodzony w r. 1880 w Trzemesznie (Wlkp.), pochodził z b. zaboru pruskiego. Wydalony z 6 klasy Gimnazjum w Wągrowcu z powodu przeciwstawienia się zakusom germanizacyjnym, zmuszony był odbyć służbę wojskową w wojsku pruskiem, poczem wstąpił do Zakonu O. O. Jezuitów w Chyrowie, gdzie ukończył gimnazjum.

Ś. p. Hugon Jerzy Busch, syn nauczyciela, z domu rodzinnego miał wpojoną wielką miłość do Ojczyzny - Polski i musiał znosić prześladowania nietylko sam, ale i ze swoim ojcem, któremu groziła utrata posady nauczyciela. Nie mogąc więc pogodzić się z zakusami germanizacyjnemi, wrócił do zmarły ś. p. Busch był jednym z pierwszych, przystępujących na wezwanie założyciela Związku Prez. Kol. A. J. Szyllera, i pracował cały szereg lat w Zarządzie, jako II vice-Prezes. W pracy swojej odznaczał się zawsze bezwzględnie uczciwem postępowaniem i należytem traktowaniem spraw zawodowych oraz społecznych. To też z wielkim żalem przyjęliśmy wiadomość w r. 1932, kiedy na 2 dni przed wyjazdem na VII Międzynarodowy Kongres Buchalterów Ekspertów w Bukareszcie, dostał pierwszego ataku sercowego i zniewolony był położyć się do łóżka. Niestety, mimo dalszych usilnych zabiegów, lekarze stwierdzili w ostatnich czasach wyczerpanie mięśnia sercowego, a to wskutek przeciążenia pracą zawodową i nie udało się już powrócić ś. p. H. J. Buschowi do zdrowia. Mimo pewnych przebłysków nadziei dojścia do zdrowia i mimo to, że zmarły usilnie walczył z chorobą, nie poddając się jej, w dniu 3-go stycznia r. b. rozstał się z życiem.



Ś. p. Hugon Jerzy Busch

Niemiec na krótko, aby ukończyć w następstwie litylko Akademję Handlową w Berlinie, poczem przeniósł się już na stały pobyt do Małopolski, przebywając częściowo bądź to w Krakowie, gdzie studjował filozofję na Uniwersytecie Jagiellońskim, niestety, nie mogąc z powodu trudności materjalnych ukończyć studjów, bądź też w Borysławiu w Zagłębiu naftowem. Pracując w Małopolsce, zajmował szereg stanowisk, bądź to jako buchalter, prokurent, kierownik i zarządzający kopalniami. W czasie wojny światowej bronił się przed służbą w wojsku pruskiem i przebywał w Pradze Czeskiej. Do wybuchu wojny ś. p. H. J. Busch kilkakrotnie przyjeżdżał do Warszawy, jako do stolicy Polski, nawiązując tutaj osobiste, poważne stosunki.

W czerwcu 1919 r. przybył na stałe do Warszawy, zajmując kolejno stanowiska prokurenta w sp. akc. „Lenartowicz, Bracia Rylscy i S-ka", następnie w f-mie J. Arnold „Kawa Brazylja". Po ustąpieniu z tej firmy w 1928 r., ś. p. Busch poświęcił się całkowicie ekspertyzom buchalteryjnym, jako zaprzysiężony biegły buchalter sądowy. Na tem stanowisku dał się nam poznać jako wybitny znawca zawodu naszego i ekspertyzy Jego cieszyły się wielkiem uznaniem.

Z chwilą powstania naszej Organizacji w 1927 r.

Zmarłego odprowadzili do grobu Członkowie Zarządu Związku wraz z szeregiem Kolegów. Nad grobem ś. p. H. J. Buscha, prezes, kol. A. J. Szyller, wygłosił przemówienie treści następującej:

„Zebraliśmy się tu wszyscy, aby Ciebie, Drogi Hugonie, po raz ostatni ujrzeć na ziemi, na tym wiecznym padole łez, płaczu, boleści, a niekiedy i chwil jasnych".

„Doszedłeś kresu swojej wędrówki życiowej, pracując przez czas jej dla pożytku Ojczyzny, Rodziny i Społeczeństwa".

„Danem nam było pracować z Tobą. Niestety, skończyła się nasza wzajemna praca czynu ludzkiego, lecz duch Twój, myśl Twoja nadal towarzyszyć nam będą w pracy nad ziszczeniem tych ideałów, które w pracy z nami, Drogi Hugonie, wytknąłeś Sobie".

„Spoczniesz w tym grobie na wieki w ziemi ojczystej, którą tak ukochałeś i za którą w życiu swojem cierpieć musiałeś. Spoczywać będziesz jednak spokojny, jak człowiek szlachetny, który przez życie swoje szedł uczciwie".

„Zostawiasz Małżonce, Córce, Rodzinie i Kolegom po Sobie imię dobre i wspomnienie człowieka dobrej woli".

„Pamięci Twojej cześć wieczna".

BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW - RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW - BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja
Warszawa, Ś-to Krzyska 17
telefon 2-41-04

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem
Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej.

Rok VII. Warszawa, Luty 1934 r. Nr. 2 (72).

ODPOWIEDZIALNOŚĆ REWIZORA W STOSUNKU DO SPRAWOZDAŃ BILANSOWYCH ORAZ RACHUNKÓW STRAT I ZYSKÓW Z AMERYKAŃSKIEGO PUNKTU WIDZENIA

Referat pułk. Roberta H. Montgomery (C. P. A.), wygłoszony na IV Międzynarodowym Kongresie Buchalterów - Ekspertów w Londynie.

Podczas ostatnich kilku lat w Stanach Zjednoczonych cała kwestja prawnej odpowiedzialności rewizora była dyskutowana tak obszernie i z takimi detalami, że ktoś mógłby pomyśleć, iż stoimy wobec nowego problemu. Jednakże zamiast okazać się nowym problemem, jest on tak stary, jak sam zawód. Nie mamy nic nowego do zakomunikowania, gdyż niema jakiejkolwiek zmiany w naszej odpowiedzialności prawnej.

Nasz problem obejmuje cztery ważniejsze względy:

1) do jakich granic rozciąga się wina rewizora w stosunku do klienta z tytułu niedbalstwa,

2) cel zatrudnienia, jako powód przewinienia w stosunku do klienta,

3) twierdzenie, że rewizor może być winnym w stosunku do osób trzecich za zaniedbanie,

4) kiedy grube niedbalstwo jest tak duże, iż staje się oszustwem i przeto stwarza przewinienie w stosunku do osób trzecich.

I.

Do jakich granic rozciąga się wina rewizora w stosunku do klienta z tytułu niedbalstwa.

Zawód buchaltera - rzeczoznawcy o charakterze publicznym istnieje w Stanach Zjednoczonych około 50 lat. Od swego powstania stał się przedmiotem zasady prawa zwyczajowego, które obowiązywało w St. Zjednoczonych przez przynajmniej 100 lat, a znacznie dłużej w Wielkiej Brytanji. Zasadą w owe czasy było i dzisiaj jest, iż ktokolwiek uprawia zawód rewizora publicznie w celu korzystania z jego usług, tem samem każe domniemywać się, iż jest zdolnym do wykonywania tej pracy w fachowy sposób i, jeśli robi to źle, staje się winnym wobec swego klienta za straty, spowodowane z racji swego niedbalstwa. Nie jest to jednak prawidłem bez wyjątku. Są pewne logiczne modyfikacje i ograniczenia i każdy przytoczony wypadek różni się w jego faktach od jakiegoś innego wypadku w ten sposób, że co w jednym może być uznane za niedbalstwo, może być usprawiedliwione w innym. Zgadzamy się wszyscy, że tam, gdzie ma miejsce niedbalstwo, tam istnieje przewinienie w stosunku do klienta. Następujące określenie niedbalstwa jest zacytowane ze sprawy „Railroad Co. v. Jones, 95 U. S. 439 — 441":

„Niedbalstwem jest niedokonanie tego, co zwykle w sytuacji o tych samych okolicznościach osoba roztropna i rozsądna zrobiłaby, bądź też dokonanie tego, co tego rodzaju osoba przy istniejących okolicznościach nie zrobiłaby".

Jednakże w pewnych wypadkach rewizor uchybia w stosunku do tego, co stanowi jego istotny obowiązek. Może to być skutkiem tego, iż w dobrej wierze utrzymywał mylny pogląd na to, co jest tym obowiązkiem. Możliwe, że rewizor przeprowadza rewizję uczciwie i starannie w zakresie, który rozumie, że jest właściwy. Może on popełnia błąd w ocenie, który to błąd może być bezpośrednią lub pośrednią przyczyną nieszczęścia.

Rewizor zwykle wykonywuje szereg prób, aby się przekonać o dokładności i zdatności sprawozdania. Wiele zależy od tych prób.

W pewnym wypadku (Ultramares spr.) Sąd Apelacyjny Stanu New York (najwyższa izba sądząca) zastanawiał się nad pracą zwykle wykonywaną przez rewizorów. Poniższy tekst zacytowany jest z opinji sędziego Cardozo:

„Staranność, naturalnie, musi być przedsięwzięta w przeprowadzeniu prób w ten sposób, aby otrzymać maximum zapewnienia o prawidłowości w sprawozdaniach i zaświadczeniach, kiedy procedura prób przeciwstawnych jest użyta, a to w tym celu, aby wyróżnić od całkowitego uwiarogodnienia. Opis w tym celu nie tylko wystarcza do obrony buchaltera, lecz i umożliwia osobie, która czyta sprawozdanie lub przegląda opis, dowiedzieć się, co zostało zdziałane i przez to wytworzyć swój własny pogląd z respektem w stosunku do zdrowych podstaw, na których buchalter sformułował swoją opinję".

Jeśli rewizor zaproponuje swoje usługi w pracy, która wymaga szczególnej biegłości, jest on rozumianym, iż posiada stopień biegłości, który jest obowiązującym przy wykonywaniu danej pracy. Jeśli on się przeliczy w posiadaniu takiego uzdolnienia, staje się winnym w stosunku do swego klienta za spowodo-

wanie szkód, jak to zostało sformułowane przez Sąd New Yorku w sprawie Smith v, London Assurance Corp. 109 App. Div. (N. Y.) 889 (1905):

„Powodowie nie mogą wyłączyć przysięgłego, zarzucając stronność wnioskowi prawnemu, wysuniętemu przez pozwanego, że publiczni buchalterzy-rzeczoznawcy tworzą obecnie biegłą klasę zawodową i są naogół przedmiotem tych samych przepisów winy z niedbalstwa przy wykonywaniu praktyki zawodowej, jak członkowie innych biegłych zawodów, i takim jest nienasuwający wątpliwości przepis prawa".

II.

Cel zatrudnienia, jako powód przewinienia w stosunku do klienta.

W określeniu, czy rewizor jest winnym niedbalstwa lub też nie, koniecznem jest rozważyć szczegółowo kwestję, do wykonania czego został on zaangażowany. Klient nie może oczekiwać szczegółowej rewizji, kiedy rewizor został zaangażowany do zbadania sprawozdania bilansowego. **Jednakże rewizor powinien być na tyle ostrożny, aby otrzymać piśmienne, definitywne instrukcje, na co może się powoływać i aby ograniczyć swoje oświadczenia i swoje świadectwa do spraw, co do których posiada on istotną znajomość.**

Czasami po dokonaniu rewizji sprawozdania bilansowego i po złożeniu raportu, specjalnie żądanego na piśmie, okazuje się, że drobne sprzeniewierzenia mają miejsce od dłuższego czasu. Naturalnem jest w takim wypadku krytykowanie rewizora przez klienta, lecz jeśli rewizor posiada szczegółowe instrukcje, na które może się powołać, może on w sposób jasny wskazać, że wykrycie małej kradzieży nie leżało w zakresie jego rewizji.

Rozległość zadania nie może być określona poprostu wysokością zapłaconego wynagrodzenia, jakkolwiek w niewątpliwym wypadku wysokość wynagrodzenia była pewnego rodzaju świadectwem, dotyczącem charakteru zatrudnienia. Rewizor może podjąć się za 100 dolarów wykonania pracy, za którą rozsądną zapłatą byłoby 1.000 dolarów. Mimo to jednak będzie on uważany, iż zgodził się na wykonanie pewnego zadania z całą biegłością, jaka jest wymagana od jego zawodu w pracy, której się podjął.

W pewnych wypadkach klienci mogą być wskazani, iż spowodowali szkody, o których mowa, przez swój własny brak staranności. Jeśli najbliższą przyczyną straty było niedbalstwo własnych klienta urzędników lub zatrudnionych, rewizor winien być zwolnionym od winy, zgodnie z przyjętemi zasadami prawa.

Szkody wyrządzone klientowi przez niedbalstwo.

Szkody, do dochodzenia których klient jest uprawniony z tytułu niedbalstwa rewizora, wykonywującego zawartą umowę, będą zależały w znacznej mierze od faktów w poszczególnym wypadku. Niewątpliwie, gdy rewizor niedbale wykonywuje swój obowiązek, klient jest uprawniony, niezależnie od tego w jakiej wysokości honorarjum on zapłacił rewizorowi, do odzyskania go z powrotem. Najbardziej trudną jest kwestja, czy wynikłą w konsekwencji szkodę, a wypływającą z niedbalstwa rewizora, należałoby także włączyć do odszkodowania klienta. Wiele sądów uważa, iż nie jest dostatecznym fakt, że niedbalstwo rewizora stało się najbliższą przyczyną straty klienta, lecz jest także koniecznem udowodnienie przez niego, iż było słusznie możliwem do przewidzenia, że niedbalstwo spowoduje taką stratę, zanim odszkodowanie za wynikające szkody może być przyznane. Ten pogląd jest dobrze wyrażony w decyzji najwyższego sądu jednego z naszych zachodnich stanów w sprawie City of East Grand Forks v. Steele, 121 Minn. 296 45 L. R. A. (N. S.) 205 (1913).

Miała tam miejsce akcja, mająca na celu odzyskanie zapłaconego rewizorowi honorarjum przez klienta, oraz szkody wypływające z niedbalstwa rewizora. Nie było mowy o warunkach kontraktu, ponieważ zatrudnienie było bezpośrednie. Miastu było zasądzone odzyskanie z powrotem zapłaconej pozwanemu kwoty z tytułu usług, które ten wykonał niedbale, przez co nie udało się wykryć przywłaszczenia publicznych pieniędzy, co miało miejsce wcześniej i co następnie zdarzało się aż do rewizji. Żądanie natomiast zwrotu szkód zostało uchylone. Sędzia Sądu Najwyższego Taylor wzmiankował:

„Pozwani przedstawili się jako buchalterzy-rzeczoznawcy, co pozwalało wnioskować, że są oni biegli w tej dziedzinie pracy. Przez przyjęcie zatrudnienia w charakterze buchalterów - rzeczoznawców oni podjęli się i powód miał prawo przypuszczać, że przy wykonaniu swoich obowiązków oni wykażą przeciętną średnią zdolność oraz biegłość innych osób, zatrudnionych w tej dziedzinie pracy, wymagającej pewnej biegłości. Zostali oni zatrudnieni celem przekonania się, między innemi rzeczami, czy nie zdarzyły się jakieś nieprawidłowości w czynnościach finansowych urzędnika miejskiego i jeśli miały miejsce, to jakiego charakteru i jakich rozmiarów one były".

„Jeśli dla braku wymaganej biegłości lub przez niedbalstwo oni nie określili właściwej sytuacji, tem samem miało miejsce uchybienie przy wykonywaniu obowiązku, który przyjęli na siebie i tem samem uchybili oni warunkom uzyskania wynagrodzenia, które powód zgodził się wypłacić im za właściwe wykonanie takich obowiązków".

— „Praca eksperta buchaltera posiada tak specjalny, techniczny charakter i wymaga takiej szczególnej biegłości, że nie można się spodziewać od zwykłej osoby, aby wiedziała, czy wykonywuje on swoje obowiązki należycie czy też nie, lecz raczej musi ona wierzyć jego sprawozdaniu zarówno, jak i dokładności i sprawności jego pracy. Całkowita cena umowna, będąca zapłaconą w tej wierze, opartej na sprawozdaniu pozwanego, że sprawozdanie to wyjaśnia całkowicie i starannie, w jakich warunkach znajdują się rachunki miasta, podlega zwrotowi i miasto jest upoważnione do odzyskania z powrotem kwoty w ten sposób zapłaconej po przekonaniu się, że przez niekompetencję lub niedbalstwo pozwanego, sprawozdanie było w istocie błędne i fałszywe".

„...Szkody roszczone z racji strat, spowodowanych defraudacjami urzędnika i niemożnością zapłacenia długu ze względu na jego niepewność, są zbyt odległe, aby mogły być odzyskane bez udowodnienia, że istnieją specjalne okoliczności, znane pozwanym, z których wypływa, że winni oni byli wiedzieć, iż takie straty będą prawdopodobnie spowodowane przez uchybienie w wykryciu istotnego stanu spraw. Tego rodzaju straty są bądź naturalnemi, bądź najbliższemi konsekwencjami złego wykonania należytej przez pozwanych rewizji. Nie zostały jednak wskazane jakiekolwiek fakty, z których możnaby było wnioskować, że strata z jakiejkolwiek z tych

przyczyn była lub mogła być rozważana, kiedy kontrakt został zrobiony, jako prawdopodobny rezultat niedopełnienia powinności ze strony pozwanych".

„Jeśli przy zawieraniu umowy i w świetle wiedzy wtedy posiadanej, strony miały na myśli konsekwencje, jakie mogły być rozsądnie spodziewane jako skutek z uchybienia przeciwko umowie, to jednak żadna okoliczność nie została wyłuszczona w skardze, na mocy której możnaby powiedzieć, że powinni byli oni mieć przewidziane lub mieli rozważone, że urzędnik prawdopodobnie popełnił przestępstwo lub że jego pewna opinja zostanie zachwiana i dlatego przekazuje straty finansowe na rzecz miasta. Mogą być okoliczności, przy których niedbalstwo eksperta buchaltera może uczynić go winnym strat, jak wtedy, kiedy jest on zatrudniony, do określenia kwoty, która winna być wymagana dla zapewnienia przed zaniedbaniami jego pryncypała. Jednakże fakty, przytoczone w skardze, nie sprowadzają tego wypadku do jednego z tych prawideł".

III.

Twierdzenie, że rewizor może być winnym wobec osób trzecich za zaniedbanie.

Jest bardzo niebezpieczną i daleko sięgającą doktryna, że rewizor, względnie jakikolwiek bądź fachowiec, może być uważany za odpowiedzialnego za szkody, wynikłe z uczciwych omyłek, w stosunku do kogoś, kto go nie zatrudniał, kiedy niema stosunku umownego, lub bezpośredniego stosunku. Jeśli tego rodzaju rozmiar odpowiedzialności byłby przyjęty, on roztoczyłby tak szerokie pole odpowiedzialności za niedbalstwo, że zrobiłby z niego bliskie, jeśli nie identyczne pole z polem odpowiedzialności za oszustwo. Zmiana tak rewolucyjna, jeśli nawet dogodna i jeśli usprawiedliwiona przez bieżące wymagania wyższego poziomu wysławiania się i sprawowania dozoru (zarządzania), musiałaby być zdziałana przez ustawodawstwo.

Rewizorzy nie są tymi, co ubezpieczają. Jest to oczywiste i o tem nie będę dyskutować.

Nie było w Ameryce wypadku, aby uznano rewizora winnym szkód z tytułu niedbałego wykonania jego usług, jeśli nie istniał stosunek umowny lub obowiązek. Innemi słowy do obecnej chwili niema takiej władzy, któraby nakazywała trzeciej stronie, t. j. tej, której sprawozdanie finansowe zostało okazane, wierzyć świadectwu rewizora. Musi istnieć stosunek umowny lub pewien stosunek pokrewny do tegoż.

Co niektórzy uważają, iż jest ważnem odchyleniem od reguły, jest odchyleniem ogłoszonem przez Sąd w Stanach Zjednoczonych, w którem dano do zrozumienia, że niedbalstwo może być tak grube, iż nasuwa się automatycznie wątpliwość odnośnie: „bona fides" świadectwa rewizora. Wypadek, o którym mowa, jest to „Ultramares Case, 255 N. Y. 88, 174 N. E. 441 (1931). Miała tam miejsce akcja o szkody wyrządzone przez opaczne przeistoczenia danych, dokonane przez pozwanych buchalterów. Dochodzenie opierało się na dwóch przesłankach: po pierwsze z tytułu niedbałego przeistoczenia faktów i po drugie z tytułu podstępnego (oszukanego) przeistoczenia faktów.

Firma Stern & Co zatrudniła pozwanych buchalterów publicznych do przeprowadzenia rewizji ksiąg i sprawozdania bilansowego. Pozwani poświadczyli sprawozdanie bilansowe, domyślając się, że stan ten prawdopodobnie zostanie użyty przez Sterna w celu zobrazowania sytuacji finansowej, aby zaciągnąć pożyczkę. Jednakże nie było tam żadnej specjalnej wzmianki o pozwanych z nazwiska, lub z innego opisu. Sprawozdanie bilansowe było niedbale sporządzone, wskazując, iż firma jest finansowo zdrowa wówczas, kiedy w rzeczywistości nie była ona w stanie płacić. Księgi towarzystwa były sfałszowane, aby wykazać fikcyjne rachunki z należnościami i te fikcyjne koszta nie zostały wynalezione, względnie nawet, jeśli i zostały wynalezione, wyjaśnienia złożone rewizorom przez ich klienta odnośnie tychże były fałszywe, jak również różne rachunki do zainkasowania zostały jednocześnie oddane pod zastaw w trzech, lub czterech różnych bankach, który to fakt został pominięty, o ile i został wykryty. Mówiąc krótko, sprawozdanie bilansowe nie przedstawiało prawidłowego i prawdziwego obrazu sytuacji towarzystwa Stern & Co.

Powodowie rościli prawo do odzyskania kwoty powiększonego kredytu na mocy bilansu poświadczonego przez pozwanych łącznie z wynikającą stratą. Sędzia oddalił z braku dowodów akcję z tytułu oszustwa i przychylił się do wniosku pozwanych o oddaleniu z braku dowodów akcji z tytułu niedbalstwa po wydaniu przez przysięgły Sąd Obywatelski werdyktu na rzecz powodów. Innemi słowy przysięgły Sąd obywatelski znalazł pozwanych winnymi niedbalstwa i odpowiedzialnymi za szkody na rzecz powodów, którzy byli trzeciemi osobami, lecz sędzia Sądu oddalił powództwo z racji, iż pozwani nie mogą być pociągani do odpowiedzialności z tytułu szkód wynikłych z niedbalstwa na rzecz tego rodzaju osób trzecich.

Wydział Odwoławczy (apelacyjny trybunał, będący instancją środkową pomiędzy Sądem i Najwyższym Sądem Stanu) zatwierdził decyzję Sędziego Sądu w stosunku do podstawy powództwa z tytułu oszustwa i uchylił decyzję odnoszącą się do powództwa z tytułu niedbalstwa, polegając głównie na sprawie „Glanzer v. Shepard, 233 N. Y. 236, 135 N. E. 275 (1922) sprawie, dotyczącej świadectwa publicznego wagowego raczej niż rewizora. Innemi słowy, Sąd utrzymał stanowisko przysięgłego sądu obywatelskiego, że pozwani byli winnymi niedbalstwa i odpowiedzialni za szkody w stosunku do powodów (osób trzecich).

Najwyższy Sąd Stanu odrzucił decyzję Wydziału Odwoławczego w stosunku do obydwu podstaw powództwa, utrzymując, że pozwani obowiązani byli sporządzić swoje sprawozdanie bez fałszu nietylko dla pracodawcy, lecz i dla przezornych wierzycieli oraz akcjonarjuszów, o ile okoliczności wskazywały, iż sprawozdanie bilansowe i świadectwo rewizorów zostanie im okazane, lecz jednocześnie oświadczając, że tam nie istniało przewinienie w stosunku do wierzycieli, lub akcjonarjuszów (gdzie nie istniał stosunek umowny) jedynie z niedbalstwa.

Formułując orzeczenie Sądu Najwyższego, Główny Sędzia Cardozo oświadczył: „Pozwani mieli obowiązek nałożony przez prawo w stosunku do ich pracodawcy sporządzić swoje świadectwo bez fałszu, a także obowiązek, wynikający z umowy, a który to obowiązek winien być wykonany ze starannością i ostrożnością zwykłą w ich zawodzie". Sąd wskazał dalej, iż jeśli uchylić ten obowiązek, to będąc niedbałymi względem wierzycieli, lub jeśli akcjonarjusze zostaną oszukani, lekkomyślna usterka lub omyłka, mogłaby narazić buchalterów na odpowiedzialność na nieokreśloną sumę w nieokreślonym czasie wobec nieokreślonego rodzaju osób.

Sąd uważał, że byłaby to zbyt wielka odpowiedzialność, aby można było ją nałożyć na zajęcie publicznego buchaltera; że wcześniejsze wyroki nie ustanawiają takiej odpowiedzialności i że stworzenie tego rodzaju obowiązku byłoby zbyt popędliwą inowacją ustawodawczą, aby mogło być przez sąd uczynione. Nakazując ponowną rozprawę sądową z tytułu dochodzenia przez powoda fałszu, Sąd uznawał, że z istoty swego zawodu, publiczni buchalterzy zapewniają wypowiedzenie się z umiejętnością przy zaświadczaniu sprawozdania bilansowego i że w tym wypadku przysięgły sąd obywatelski dobrze znalazł, że pozwani opacznie przedstawili swoją wiedzę. Sprawa zatem została odesłana z powrotem do nowego badania, aby określić, czy opinja w świadectwie, że bilans przedstawia prawidłowy pogląd na stan finansowy towarzystwa Stern & Co. była ugruntowana na tak wątłych podstawach i czy skala ich wiedzy była tak niska, że spowodowały fałszerstwo. Sprawa nie była ponownie osądzona, gdyż uregulowano ją przez strony poza sądem.

Istotną rzeczą w tej sprawie jest to, że usługa rewizora głównie polega na złożeniu opinji. Opinja jest oparta na dociekaniu i analizie, mimo to jednak jest tylko opinją. Jeśli osoby, których nie dotyczył pośrednio układ między rewizorem a klientem, odniosły stratę ponieważ zależała ona od opinji rewizora, jest to dla nich nieszczęściem. Nigdy jednak niema się do czynienia z faktem, że są one trzecią stroną. Możemy ignorować zasadę, że jeśli buchalterzy będą odpowiedzialni wobec wszystkich osób postronnych, mogą oni powiększyć swoje honorarja do granic, kiedy honorarja będą zależały w części od ryzyka przyjętego na siebie.

Opinja rewizora, wyrażona w jego świadectwie bądź też w inny sposób, nie stwarza nowej odpowiedzialności poza odpowiedzialnością, wypływającą z bezpośredniego jego stosunku do klienta do tego momentu, póki on niema miejsca sfałszowania wiary w swoje własne sprawozdanie, bądź też póki nie miało tam miejsca o tyle niedbałe i opacznie zestawione sprawozdanie, lub na tyle nieszczere wypowiedzenie opinji, że można byłoby zakwalifikować jego czynność do kategorji oszustwa. **Innemi słowy, jeśli rewizor wykonywuje swoją pracę i wyraża swoją opinję uczciwie, nie może on być pociągniętym do odpowiedzialności wobec osób trzecich za zwykłe usterki, lub omyłki w opinjowaniu.**

W prawach między ludźmi, nie zawsze możliwem jest ustrzec się od uczciwego błędu, jednakże, logicznie interpretując decyzję pierwszej instancji sądowej w „Ultramares case", wypadałoby, że uczciwy błąd stwarzałby taką sytuację, iż wszyscy na zawsze staliby się możliwymi wierzycielami praktykującego w jakimkolwiek zawodzie. W omawianym wypadku rewizor utrzymywał, że tam, gdzie niema stosunku umownego, nie może być winy z niedbalstwa wykonywującego praktykę lub jego pomocników. W najwyższym sądzie ten ostatni pogląd wziął górę. Rewizor może być winnym w stosunku do swego klienta i pod pewnemi bardzo ściśle określonemi okolicznościami w stosunku do osoby, o której on wie, że dla niej jego praca jest przeznaczona. Za wyjątkiem wypadku oszustwa nie jest on odpowiedzialny wobec osób obcych. Odpowiedzialność rewizora musi być taka sama, jaką jest u ludzi innych zawodów. Rewizor nie może być pociągnięty do odpowiedzialności wobec osób trzecich „na nieokreśloną kwotę" w „nieokreślonym czasie" i wobec „nieokreślonej kategorji osób".

Wyłuszczone w powyższych wypadkach sprawy miały charakter nieco sprzedajny i są wyrazicielami stanu rzeczy, z których nie możemy być dumni. Lecz gdy fakt rzuca się w oczy, iż gdyby rewizorzy musieli być odpowiedzialnymi wobec wszystkich osób, do rąk których dostały się odpisy dokumentów, dostarczonych klientowi, odpowiedzialność finansowa ciążąca z tego tytułu byłaby ponad środki jakiejkolwiek bądź firmy rewizorów, aby mogła być przyjęta. Opinja zawodowa rewizorów nie zawiera w sobie żadnego podobnego zobowiązania.

Zbadajmy, co stwarza stosunek umowny. Posiadanie jakich wiadomości jest konieczne ze strony rewizora, aby uczynić go odpowiedzialnym w stosunku do osoby trzeciej, nie będącej stroną w umowie. Przypuśćmy, że przezorny lub ruchliwy klient przychodzi do rewizora i powiada, że chciałby przedłożyć sprawozdania finansowe 20 bankom celem uzyskania pożyczki na otwarty rachunek: czy taki stan rzeczy daje powód do bezpośredniego lub wypływającego z umowy ustosunkowania się z każdym z 20 banków? W obecnej chwili nie. Jeśli dzieje się inaczej, może to wypłynąć z zachowania się samych rewizorów. Trzymając rewizorów za słowo, kiedy oni roszczą sobie prawo dać walor dla udzielających kredytu, pewna znaczna liczba wypadków strat osób trzecich z powodu niedbalstwa w robieniu sprawozdań, lub wydawaniu świadectw, którym te osoby wierzą, może doprowadzić do zmiany obecnych ograniczeń w odpowiedzialności wobec osób trzecich.

Sprawa „Ultramares" wzbudziła duże zainteresowanie w Stanach Zjednoczonych, szczególniej wśród młodszej generacji rewizorów i prawników. Następujący ustęp jest wyraźnie zakreśloną krytyką Sądu Apelacyjnego Stanu New York, wywołaną zwolnieniem pozwanych od winy w sprawie „Ultramares" z akcji o niedbalstwo. Ukazało się to w artykule w kalifornijskim „Przeglądzie Prawniczym" 454 (1930) na stronie 456:

„Czynności pozwanych były o charakterze półpublicznym i wiedzieli oni, że akcjonarjusze i wierzyciele będą wierzyli ich świadectwu. Obowiązek zwykłej staranności nie wydałby się zbyt wielkiem polem winy, gdyby sąd przysięgły rozważał surowość kary przy dojściu do tego w swoim werdykcie. Buchalter podczas robienia rewizji ma moralny obowiązek nietylko w stosunku do klienta, który go zatrudnia, lecz i w stosunku do tych wszystkich osób, które on uważa, że są wciągnięte w orbitę działania, opierając się na faktach z jego świadectwa".

Sprawozdanie, o którem mowa, zostało sporządzone aby poinformować wpływowych pożyczkodawców lokujących kapitały. Czy moralny obowiązek dostarczenia prawidłowej informacji nie powinien być rozpoznany jako prawny obowiązek? Czy odpowiedzialność winna się rozciągać tylko do tych niezwykłych błędów, które mogą być zakwalifikowane jako oszukaństwo lub też, czy nie powinno być odpowiedzialności w stosunku do tych mniej poważnych uchybień, zakwalifikowanych jako niedbalstwo.? Sąd w zasadniczym wypadku (Ultramares) zdecydował się przeciwko szerszej interpretacji winy zapomocą bardziej lub mniej arbitralnego ograniczenia doktryny w sprawie „Glanzer v. Shepard".

Sąd w zasadniczym wypadku był postawiony wobec kwestji, czy prawidło, nakładające odpowiedzialność za niedbałe, opaczne wykazanie faktów, osiągnęło swoją ostateczną granicę społecznej użyteczności. Z jednej strony istniała korzyść dla społeczeństwa z utrzymania instytucyj publicznych buchalterów, odpowiedzialnych za błędy wynikłe

z niedbalstwa, z drugiej strony istniała możliwość, że nałożenie takiego szerokiego i nieokreślonego ciężaru może ograniczyć działalność buchalterów i w ten sposób pozbawić społeczeństwo substancjonalnej części ich usług. Sąd zdaje się wyczuwa, że ostatni wzgląd jest bardziej ważnym i dlatego położył zdefinjowany kres na rozwój przepisu, określającego winę z tytułu niedbalstwa.

Słusznem jest, że rozszerzyć winę pozwanych w zasadniczym wypadku wobec mnóstwa możliwych osób, lokujących pieniądze, mogłoby być społecznie niepożądanem w obecnych czasach. Wydawałoby się zatem, że jakkolwiek decyzja w tej mierze w obecnym wypadku logicznie wypływa z interpretacji dokonanej w sprawie „Glanzer v. Shepard", jednakże, jeśli Sąd by tego pragnął, mógł on dojść do całkowicie odmiennej decyzji przez zastosowanie powierzchownie bardziej liberalnej i na pierwszy rzut oka logicznej interpretacji, opartej na poprzednich wypadkach. Wydaje się, że istotnem oparciem się decyzji było to, że Sąd uwierzył, że przepis, nakładający odpowiedzialność z tytułu niedbałego przedstawienia danych, osiągnął ostateczny swój kres społecznej użyteczności".

Pamiętam dobrze o tem, że często rewizor przed rozpoczęciem swej pracy jest uświadomiony (w wielu wypadkach ma bezpośrednie wiadomości od udzielających kredytu), że opisy jego sprawozdania i tego, co znalazł, będą dostarczone im i będą traktowane jako wiarogodne przy udzielaniu kredytu. Czy może on jednak powiedzieć, że nie życzy sobie, aby polegano na jego pracy, lub czy on może powiedzieć, że wskutek traktowania jego pracy, jako wiarygodnej, wierzyciel ponosi stratę i że będzie domagać się przywileju zwolnienia go od pieniężnej odpowiedzialności na tej podstawie, że nie miał bezpośredniego stosunku z kredytodawcą. W 90% rewizor wie dokładnie, jaki jest ostateczny cel rewizji. W 100%, jeśli on nie wie, dopytuje się o cel — bo to pomaga mu w formowaniu, przygotowaniu i podaniu ilości szczegółów, które on zamieszcza w swoim raporcie.

Winno być całkowicie zrozumiałe, że, kiedy udzielający kredytu są przyczyną zetknięcia się pożyczających i rewizorów razem, udzielający kredytu korzysta w wysokim stopniu z ochrony, wynikającej z okoliczności, że moralna odpowiedzialność i stanowisko zawodowe rewizora narażone są na znaczne niebezpieczeństwo i że w wypadku, kiedy rewizor jest winnym niedbalstwa, utrata powagi stwarza ciężką karę, która powinna zadowolnić udzielającego kredytu. Ze swej strony powtarzam, że **rewizor nie jest zakładem ubezpieczeń.**

Twierdzenie, że rewizor jest odpowiedzialnym wobec trzecich osób za wynikłe powyższe szkody jest zbyt daleko posuniętą doktryną przy obecnie istniejących warunkach.

IV.

Kiedy grube niedbalstwo jest tak duże, że staje się oszustwem i przeto stwarza przewinienie w stosunku do osób trzecich.

Prawna odpowiedzialność rewizora wobec osób innych, aniżeli tych, które są stronami w umowie o pracę, z konieczności spoczywa nie w pierwiastkach umowy, lecz w zasadach norm prawa. Jak zostało wyjaśnione poprzednio, **niedbalstwo samo przez się nie czyni rewizora winnym wobec osób trzecich. Jednakże niedbalstwo może być tak duże, że stwarza oczywistość oszustwa, bądź też staje się samo oszustwem.**

Z całkowitem uznaniem dla powództwa, wynikłego wskutek oszustwa, pewne istotne dane są konieczne. Musi tam mieć miejsce fałszywe, opaczne przedstawienie jakiegoś rzeczowego faktu, o którym strona dokonywująca tej czynności wiedziała, że jest fałszywy, bądź też coś innego zostało niedbale dokonane; opaczne przeistoczenie faktów musi być dokonane z zamiarem oszukania i w celu nakłonienia przeciwnej strony do czynienia w oparciu się na nie. Przeciwna strona musiała w rzeczywistości wierzyć temu, do momentu swej krzywdy lub szkody. Sprawa „Farrar v. Curchill, 135 U. S. 609".

Najwyższą klasyfikacją oszustwa i jedyną, która jest istotną dla całkowitego zrozumienia winy rewizora, powstającej z jego uwierzytelnienia, jest: istotne oszustwo i oszustwo, polegające na wykładni. Aby powstało istotne oszustwo, musi mieć miejsce fakt rozmyślnego oszukaństwa. Tego rodzaju wypadki nie stwarzają zbyt trudnego problemu dla rewizora. Oszustwo wykładni znajduje miejsce w wypadkach, gdzie umyślnie fałszywe przeistoczenie faktów naopak jest domniemane z okoliczności tranzakcji i sytuacji stron i gdzie oszukańczy zamiar może być imputowany lub wyprowadzony, opierając się na teorji, że każdy musi być uważany, iż myślał o nieuniknionych konsekwencjach jego własnego dobrowolnego czynu. Tego rodzaju sytuacja ma miejsce tam naprzykład, gdzie osoba, która jest w stanie dowiedzieć się prawdy, przedstawia w normalnem świetle fakty w odniesieniu do jakiegoś materjalnego wypadku, który jest nieprawdziwy. W podobnych wypadkach zamiar oszukania może być wyciągnięty z faktu, że przeistoczenie wypadku było fałszywe bez dalszego dowodu o istotnym zamiarze. Więcej nawet, uważa się zamiar fałszu jako udowodniony i twierdzenie, że takiego zamiaru nie było, nie roztrząsa się.

W konsekwencji, jeśli osoba sporządzająca fałszywy raport (sprawozdanie, analizy) przymknęła oczy na pewne fakty lub celowo wstrzymała się przed zbadaniem ich, wynika, że nie posiadała ona dobrej wiary w ich prawdziwość i że jest to oszustwem tak dobrze, jak w wypadku, gdyby ona poświadczyła rzecz, która okazała się fałszywą (niezgodną z rzeczywistością). Tego rodzaju przepis został po raz pierwszy ostatecznie wyrażony przez Lorda Herschell'a w Brytyjskim Sądzie w sprawie „Derry v. Peek" (14 App. Cas. 337), gdzie nierealnie przedstawiony stan zapasów towarowych został rozpowszechniony w sprawozdaniu towarzystwa. Ten przepis został zastosowany w ogólności przez większość amerykańskich sądowników.

W sprawie „Ultramares" Sąd Ap. odesłał sprawę do ponownego rozpatrywania celem ustalenia, czy rewizorzy, lub ich pomocnicy na tyle przymknęli oczy na pewne fakty, że wnioskować można, iż nie mieli dobrej wiary w ich prawdziwość. Stanowisko sędziego Cardozo było tego rodzaju, że jeśli świadectwo oparte na sprawozdaniu bilansowem mówi, iż cyfry w bilansie są zgodne z księgami, nie jest to jedynie wyrażeniem opinji, lecz jest to wyrażeniem faktu, co do którego rewizorzy zapewniają, iż jest bezwzględnie zgodny z rzeczywistością. Sędzia Cardozo dalej rozszerzył to przez powiedzenie, że nie jest dostatecznem, że istnieje zgodność pomiędzy bilansem a Księgą Główną. Prawdziwa zgodność w każdem znaczeniu „nie może być uważana nierozumnie, iż oznacza tylko zgodność pomiędzy

oświadczeniem rewizora i zasadniczemi księgami przyjętemi jako całość. Jeśli to tylko miało na myśli oświadczenie rewizora, sąd przysięgłych mógł znaleźć, że zgodność wcale nie istniała i że pozwani podpisali świadectwo, nie wiedząc nic o istnieniu jej, a nawet bez słusznych podstaw, aby uwierzyć w jej istnienie".

Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych w sprawie Lehigh Zinc & Iron Co v. Banford, 150 U. S. 665, orzekł, że jeśli oświadczenia o fakcie zostały zrobione w celu wykorzystania ich i dotyczą rzeczy, które rewizor obowiązany był wiedzieć, lub mógł być rozumianym, że wiedział, jego wiadomości o nich, będąc nieprawdziwe, nie mają żadnego istotnego znaczenia. Rzecz oczywista odnosi się to do oszukańczych działań i sędzia Cardozo cytuje to orzeczenie Sądu Najwyższego, aby powstrzymać swoje stanowisko, że Sąd przysięgłych powinien być pewnym, że doszukał się oszustwa, opierając się na oświadczeniu rewizorów „zgodnem z księgami", użytem przez nich w sprawie Ultramares.

W ten sposób teorja o winie z tytułu oszustwa stopniowo została rozszerzona od pierwotnego ścisłego żądania, że musi mieć miejsce oświadczenie fałszywe w stosunku do wiadomości posiadanych przez pozwanego i dokonane z intencją oszukania powoda. Sądy odstąpiły i poszły stopniowo znacznie dalej. Obecnie utrzymują one, że „oszustwo stanowi również i pozór posiadania wiadomości tam, gdzie tych wiadomości wcale niema", i tam, gdzie ma miejsce oszustwo, sądy będą rozciągać ochronę tylko na ograniczoną liczbę osób specjalnie nakłonionych do wierzenia w oświadczenia rewizorów, którzy te oświadczenia zrobili.

Być może, rewizorzy boją się, że mogą być osądzonymi jako winni oszustwa przez pewną część sędziów lub sądów przysięgłych w wypadku, jeśli opuścili, lub niedoskonale wykonali jedną z licznych czynności, które mogą zrobić, lecz zrobienie wszystkiego z tego, co stanowi dział praktycznego zastosowania jest niemożliwem przy każdej rewizji. Jest to słuszne w stosunku do buchalterów w niewiększym stopniu jak w stosunku do ludzi innych zawodów i słusznie nie w większym stopniu w stosunku do oszustwa, jak w stosunku do niedbalstwa.

Jeśliby wyrok w sprawie Ultramares przełożyć na język zwykły i spróbować ułożyć go w zwykłe proste oświadczenie, zdaje się, że sedno sprawy byłoby następujące: **wielkie niedbalstwo może być uważane jako świadectwo, że oszustwo może zachodzić.** Inaczej mówiąc, tam gdzie bałamutne oświadczenie rewizora stwarza przewinienie z tytułu wielkiego niedbalstwa, rozmyślne działanie na szkodę może być dorozumiewane.

Kryminalne przewinienie rewizorów.

Floryda zdaje się być jednym z niewielu Stanów, które jasno rozważyły sprawę przewinień zawodowca - rewizora w ich ustawowych przepisach. Ustęp z prawa Florydy głosi: (L. 1927, art. 7875) „Jeśli jakakolwiek bądź osoba, działająca w charakterze buchaltera, dopuści się dobrowolnie jakiegoś fałszu, lub wprowadzającego w błąd oświadczenia na piśmie w odniesieniu do jakiejś handlowej tranzakcji, lub czynu, osoba ta staje się winną wykroczenia..."

Do obecnej chwili w Sądach Florydy nie było ani jednego wypadku skargi, opartej na tym artykule.

Prawo w stanie Oklahoma (Okla. Stats. 1931, art. 4317) zbliżone jest do prawa w st. Florida i głosi ono „każda osoba, kładąca świadectwo pod tym aktem . . . . kto świadomie fałszuje sprawozdanie, lub oświadczenie . . . . lub rewizję . . . . stanie się winnym wiarołomstwa".

Nie było wypadku zastosowania tej ustawy.

Kodeks karny Texasu (art. 1133) brzmi: „jeśli jakakolwiek osoba uprawiającą w stanie Texas zawód publicznego buchaltera . . . . dobrowolnie sfałszuje sprawozdanie, lub oświadczenie . . . . zostanie ukaraną . . . .".

Nie było wypadku zastosowania tej ustawy.

*

Przewiduje się, że sprawa Ultramares posłuży jako precedens w Stanach Zjednoczonych w wypadkach, które choćby odrobinę były do niej podobne. Wyrok nie jest w sprzeczności z innemi ukończonemi sprawami. Sędzia, który opracował motywy wyroku, jest obecnie jednym z Sędziów Najwyższego Sądu w Stanach Zjednoczonych i cieszy się opinją wybitnie zdolnego.

Można przyjąć za zasadę, że musi być pewien bezpośredni stosunek pomiędzy rewizorem i kimś, kto rości sobie pretensję z tytułu wyrządzonej mu krzywdy, inaczej proces o szkody nie może być usprawiedliwiony. Że zwykłe przypadki niedbalstwa zostaną potraktowane, jak dotąd. Że w wypadkach wielkiego niedbalstwa zbadane będą ścisłe fakty celem przekonania się, czy rewizor sporządził oświadczenia „słabo, lub niedbale, bez szczerości lub bez dobrej wiary", że rozległość zadań zatrudnienia winna być wzięta pod rozwagę w określaniu winy i miary szkód.

Od momentu kiedy referat niniejszy napisałem, jeszcze następujące przepisy prawne, dotyczące zawodu buchaltera zostały wprowadzone w życie w Stanach Zjednoczonych.

Prawo Akcyjne z 1933 r. (N. 22, 73 Kongres), zatwierdzone przez Prezydenta dnia 27 maja 1933 r.

Zgodnie z naszem nowowprowadzonem prawem akcyjnem, praktycznie rzecz biorąc, wszystkie nowe zamknięcia spółek handlowo - akcyjnych winny być poprzedzone przez sprawozdania, co musi być zarejestrowane przez władze Federalne. Bilanse i rachunki strat i zysków muszą być poświadczone przez „niezależnego publicznego lub dyplomowanego buchaltera".

Zgodnie z ustawą odpowiedzialność i istota winy rewizorów zostały znacznie rozszerzone i powiększone. Jest zbyt przedwczesnem roztrząsać w szczegółach odpowiednie zarządzenia ustawy, ponieważ wiele zależy od przepisów i zarządzeń, które dopiero mają wyjść w trybie właściwym, jak również zależy to w ostateczności i od interpretacji ustawy przez nasze Sądy.

W jednym szczególe ustawa jest dość specyficzną i jej widoczny skutek będzie stanowiło poniesienie wobec trzecich osób winy do nadzwyczaj wysokiego stopnia. Nadaje on prawo poszczególnemu nabywcy akcji pozwania do Sądu rewizora, którego zaświadczenie zostało uwidocznione w zarejestrowanem sprawozdaniu, lub prospekcie: „w wypadku, jeśli jakaś część zarejestrowanego sprawozdania, o ile ta część staje się istotną, zawiera nieprawdziwy stan materjalnego faktu, bądź też została ograniczona przy ustalaniu jakiegoś materjalnego

faktu, który winien być ustalony, lub konieczny do zrobienia niefałszywego sprawozdania".

Były podjęte starania, aby określić granice narażenia się „osoby, której zawód nadaje powagę relacji, zrobionej przez niego w wypadku, gdy z jego przyzwolenia został wymieniony jako ten, który wykonał, lub sprawdził jakąś część sprawozdania do zarejestrowania, lub w wypadku jeśli przygotowywał, albo poświadczał jakieś zestawienie o oszacowaniu, które zostało zużyte w związku z rejestrowanem sprawozdaniem, lub w związku z jakiemś zestawieniem, raportem, lub oszacowaniem, gdzie podano jego nazwisko jako tego, który wykonał, lub poświadczył".

Narażenie na odpowiedzialność zostało ograniczone (jednakże nie zbyt wiele) następującym tekstem:

„W żadnym wypadku suma odszkodowania, o którem mowa w niniejszym rozdziale, nie może przekroczyć kwoty za akcje obliczone po cenie oferowanej nabywcom".

Zostało ono jednocześnie rozszerzone następującym tekstem:

„Prawa i środki, przewidziane niniejszym rozdziałem, będą stanowić dopełnienie do innych praw i środków, które mogą istnieć w prawodawstwie, lub zwyczaju".

Sprawa odszkodowania w wysokości istotnej ceny kupna przez nabywcę akcji została uzupełniona następującym dodatkiem: „kto z własnej woli przekroczy (naruszy) jeden z przepisów niniejszego rozdziału, lub nakazów i zarządzeń ogłoszonych przez komisję na mocy niniejszego, względnie kto z własnej woli w rejestrowem sprawozdaniu, sporządzonem dobrowolnie na skutek niniejszego rozdziału, wykaże stan fałszywy jakiegoś materjalnego faktu, lub opuści umieszczenie jakiegoś materjalnego faktu, który powinien tam być zamieszczony, lub jest konieczny, aby sprawozdanie nie było fałszywe, będzie ukarany grzywną do 5.000 dolarów, lub uwięziony na czas do 5 lat, względnie ukarany jednem i drugiem jednocześnie".

Podczas bieżącej sesji Izby Ustawodawczej Stanu Pensylwanja został uchwalony następujący przepis karny (Ustawa 14 63, sesja 1933 r. podpisana przez Gubernatora).

„Osoba lub osoby, zatrudnione jako buchalterzy, publiczni buchalterzy, rewizorzy, lub zarejestrowani (dyplomowani) publiczni buchalterzy stanu Pensylwanja, którzy dobrowolnie wydadzą, lub zezwalają na wypuszczenie fałszywego sprawozdania finansowych tranzakcyj, bilansu, lub opisu warunków jakiegoś zrzeszenia, spółki, lub prywatnego przedsiębiorstwa, zostaną uznani winnymi wykroczenia i na mocy tego wykroczenia winni być ukarani grzywną do 2.000 dolarów lub pozbawieni wolności na okres od 90 dni do 1 roku, lub jedną i drugą karą łącznie, według uznania Sądu".

Tłomaczył Stefan Wojciechowski
Delegat Polski na IV Międzyn.
Kongres Buchalterów - Ekspertów
w Londynie.

TECHNIKA BUCHALTERJI

W Nr. październikowym i listopadowym „Buchaltera Polskiego" z r. ub. zamieszczony został pod powyższym tytułem artykuł w sprawie techniki buchalteryjnej, omawiający stosowanie wzoru „R-ek — R-kowi" zestawienia pozycji buchalteryjnej. Wyrażona została prośba do Czytelników, aby zechcieli łaskawie nadsyłać uwagi swoje i, jako pierwsze echo poruszonej sprawy, zamieszczone zostały uwagi Kol. H. Sadowskiego z Pilicy, który nie zgadza się z wywodami podpisanego. W dalszym ciągu uwagi swoje nadesłali kol. A. Tyszkiewicz i W. Domański, obydwaj z Warszawy.

Ponieważ dalszych uwag nie nadesłano, przeto obecnie na zakończenie dyskusji pozwolę sobie odpowiedzieć Kol. Kol. Sadowskiemu, Tyszkiewiczowi i Domańskiemu.

Kol. Sadowski zarzuca mi, że wprowadzam personifikację rachunków, co w/g Niego jest zupełnie zbyteczne. Na udowodnienie swojej tezy Kol. Sadowski zaznacza, że w przedsiębiorstwie np. nie są winne ani „Towary Brandysowi" ani „Rachunek Towarów Rachunkowi Brandysa", gdyż biorącym nie są towary, ani rachunek towarów, lecz „właściciel przedsiębiorstwa". Myli się więc zasadniczo kol. Sadowski, który wszystkie rachunki chce sprowadzić do zmian na gruncie rachunku właściciela przedsiębiorstwa. Właściciel przedsiębiorstwa w rachunkowości tegoż nie gra żadnej roli poza tem, że figuruje jako wierzyciel w wysokości swego wkładu. R-ek właściciela przedsiębiorstwa czyli R-k Kapitału ma tylko związek z przedsiębiorstwem przy powstaniu tegoż oraz przy ustalaniu rezultatów za każdy rok — okres sprawozdawczy. W ciągu roku na R-ku Kapitału Właściciela przedsiębiorstwa mogą zachodzić tylko takie zmiany, jak na r-ku każdego innego kontrahenta.

Rachunkowość podwójna kupiecka nie jest rachunkowością właściciela, a rachunkowością przedsiębiorstwa, gdyż uwzględnia w wynikach swoich zmiany zachodzące między poszczególnymi składnikami przedsiębiorstwa, a więc poszczególnymi jego rachunkami.

W wykładach swoich zaznaczyłem, że samą kasę i towary, jako takie, należy odróżnić od r-ku Kasy i r-ku Towarów, gdyż kasa wyobraża nam pomieszczenie dla pieniędzy, względnie kasę ogniotrwałą, towary wyobrażają nam konkretną rzecz, a mianowicie przedmioty, zaś rachunkowość podwójna ma przedstawiać obraz działalności i zmian zachodzących w działalności działów, gromadzących pieniądze wzgl. towary. Stąd też należy stosować termin R-ek Kasy i odróżniać go od samej kasy.

Kol. Sadowski uważa, że słuszniejszem będzie wprowadzenie terminu „Ob" i „Uz", zamiast D-t, C-t lub W-n, Ma. Nie wiem, czy to dokładniej zobrazuje istotę rachunkowości. Terminy „Ob" — „Uz" są rozkazem dla kogoś, że trzeba „obciążyć" lub też „uznać", co w zapisach buchalteryjnych nie powinno mieć miejsca. Pozycja buchalteryjna, t. j. zapis winien stwierdzać zmiany zachodzące między poszczególnymi rachunkami i stwierdzać za co jeden rachunek Winien, a za co drugi rachunek Ma. Nigdy pozycja buchalteryjna nie będzie rozkazem. Nie wiem dlaczego razi Kol. Sadowskiego pogląd mój, aby przy zapisie otrzymanego towaru od dostawcy stwierdzać w księgach przedsiębiorstwa, że dostawca „ma"

za dostarczony towar, zaś przy operacjach sprzedaży towaru stwierdzać, że odbiorca „winien" za otrzymany towar. Kol. Sadowski zapytuje, czy nie jest jedno i to samo pisać: „Odbiorca (W-n) za **otrzymany** towar", czy też „Odbiorca (W-n) za **dostarczony mu** towar". Niestety, nie jest to jedno i to samo, gdyż przy terminie za „dostarczony" Kol. Sadowski dodaje „mu" dla należytego wyjaśnienia, że odbiorcy dostarczono towar przez nas, a nie odbiorca dostarczył nam.

Dlatego też racjonalniej będzie powiedzieć „Kozłowski (Winien) za otrzymany towar", a dostawca „Majewski (Ma) za dostarczony towar". Rozpatrujemy wszystko pod kątem widzenia rachunku osoby prywatnej, która jest z nami w kontakcie, stwierdzając co ta osoba u nas Ma, lub za co jest Winna.

Kol. Tyszkiewicz proponuje między innemi, aby treść pozycji buchalteryjnej rozpoczynać zawsze od podmiotu, a nie od orzeczenia np. „Komorne za wrzesień", a nie „zapł. za wrzesień komorne". Wydawałoby się to napozór słusznem, lecz ponieważ rachunkowość podwójna w zapisach swoich ma stwierdzać, co się dzieje w przedsiębiorstwie, stwierdzić więc musi zapisem przedewszystkiem, że „wypłacono komorne za wrzesień", a nie „komorne za wrzesień", gdyż tego rodzaju ostatni zapis mówić może, że to komorne należy się tylko, a nie jest zapłacone; trzeba wyraźnie powiedzieć, że nastąpiła wypłata, t. j., że „zapłacono komorne za wrzesień".

Kol. Tyszkiewicz zaznacza, że „pisanie sum w kolumnie dziennikowej uważa za zbyteczne, gdyż wystarcza pisać podwójnie w kolumnach głównych". Jeśli kol. Tyszkiewicz ma na myśli Dziennik metody amerykańskiej, to jest w kompletnym błędzie, gdyż Dziennik amerykański stanowi faktycznie 2 księgi: w pierwszej części, w której znajduje się rubryka „kontrola" — Dziennik, w pozostałej części spełnia zadanie Księgi Głównej metody włoskiej. Ponieważ suma Dziennika jest nieodzowna do sprawdzenia bilansu brutto Księgi Głównej, koniecznem więc jest prowadzenie sumy Dziennika, który stanowi podstawę uzasadniającą tworzenie kolumn, przeznaczonych dla rachunków Księgi Głównej.

Zkolei Kol. Tyszkiewicz przeciwny jest pisaniu, „Adamski za dostarczony towar w/g r-ku z dn. 10.9", radzi zaś pisać zwyczajnie „Adamski r-ek 10.9". Tym sposobem odsyła wyjaśnienie treści operacji do kolumny rachunku Księgi Głównej. Zapomina Kol. Tyszkiewicz, co w wykładach swoich zaznaczyłem, że podstawą zapisu buchalteryjnego jest treść, która musi odzwierciadlać istotę operacji. Co nam mówi zapis „Adamski r-ek 10.9"? Czy Adamski przyjął towar, czy dostarczył? Niewiadomo. Dlatego jestem przeciwny wprowadzaniu tego rodzaju uproszczeń.

Dalej Kol. Tyszkiewicz przeciwny jest używaniu terminu „za". Wprowadzając zapisy stwierdzające, że ktoś, albo jakiś dział jest winien coś, lub ma, to trzeba powiedzieć dokładnie „za" co jest kto winien, lub „za" co Ma. Z tego tytułu więc termin „za" uważam za nieodzowny.

Wreszcie Kol. Domański jest również zwolennikiem opuszczania terminu „r-ek" i wysuwa koncepcję pisania zwyczajnie „Kasa — Towary", przyczem podaje obecnie w odpowiedniej linjaturze wzory proponowanych przez siebie zapisów:

Listopnd 1933 r.

		DOSTAWCY		
		K A S A		300.—
49	7	J. Dąbrowski	100.—	
50	9	A. Staniszewski	200.—	
		i t. d.		
		KASA	800.—	
		ODBIORCY		
51	12	Firma „Polceramika"		300.—
52	14	A. Żarski		500.—
		i t. d.		

Przy systemie amerykańskim:

Listopad 1933 r.

			Kasa		Dostawcy		Odbiorcy	
49	7	J. Dąbrowski		100	100			
50	9	A. Staniszewski		200	200			
		i t. d.						
51	12	Firma „Polceramika"	300					300
		A. Żarski	500					500
		i t. d.						

Odpowiedź dla Kol. Domańskiego mieści się częściowo już w odpowiedzi Kol. Sadowskiemu, gdzie wyraźnie zaznaczam, że wprowadzenie terminu „R-k" uważam za konieczne.

Na tem zakończymy narazie dyskusję w sprawie techniki buchalterji. Mamy jednakże nadzieję, że z czasem do sprawy tej powrócimy, o ile otrzymamy materjał już należycie przetrawiony przez uczestników dalszej dyskusji.

A. J. Szyller.

MOŻE KTOŚ WYJAŚNI

W ogłoszonym (Dziennik Ustaw Nr. 82 z 1933 r.) Polskim Kodeksie Handlowym znajdujemy następującą treść art. 279:

§ 1. Spólnik cichy uczestniczy **w zysku i stratach w stosunku, odpowiadającym słuszności.**

§ 2. W **stratach** uczestniczy spólnik cichy do wysokości umówionego wkładu.

Ponieważ ustęp drugi przeczy ustępowi pierwszemu, może znalazłby się jakiś prawnik, który wyjaśni nasuwające się nam wątpliwości, bo my, buchalterzy, treści wymienionego artykułu w żaden sposób zrozumieć nie możemy. Musimy przecież udzielać wyjaśnień firmom, w których pracujemy.

Może ktoś miarodajny wyjaśni? Czekamy.

ZGRZYTY

Pod powyższym tytułem zamieszczaliśmy kilkakrotnie bolączki, wynikające przy sprawowaniu naszego zawodu. Obecnie Kol. Witold Charewicz z Łap nadsyła nam dwa niżej przytoczone fakty, podając myśl przyznania nagrody temu, kto odgadnie rezultat powyższych spraw, t. j. komu będzie przyznana w rezultacie racja i dlaczego?

Redakcja „Buchaltera Polskiego", nie mając do dyspozycji nagród książkowych, poprzestaje li-tylko na podaniu wskazanych faktów do ogólnej wiadomości, prosząc Czytelników o nadsyłanie w dalszym ciągu swoich uwag „zgrzytów".

I.

Firma X zawarła umowę z f. Y, że za wystawione r-ki przez f. X opłaty stemplowe ponosi Y, co zresztą zaznaczane było każdorazowo w fakturze. Po niejakim czasie f. Y była w posiadaniu kilkudziesięciu faktur f. X, ale ze względów oszczędnościowych ofrankowanie faktur odkładała „na potem". Urząd Skarbowy, przeglądając dokumenty f. Y, nałożył karę na f. X, nie biorąc pod uwagę nadpisu na fakturach, że opłatę stemplową pokrywa odbiorca. Opłaty łącznie z 25-ciokrotną podwyżką wyniosły około 150.000.

Firma X zaskarżyła f. Y, proces trwał kilka lat i suma urosła do 200.000. W międzyczasie f. Y proponowała polubowne załatwienie i ofiarowała 100.000. Firma X nie zgodziła się na propozycję f-y Y i w trakcie pertraktacji dyrektor f. X, aby być pewnym wyników przyszłej egzekucji z f. Y drogą podkupu wydostał wszystkie dane z rachunkowości f. Y, które to polecił zanalizować swojemu buchalterowi, przyczem polecenie wydał na piśmie. Buchalter f. X kilkakrotnie żądał uzupełnień, które otrzymywał każdorazowo, orzekł (też na piśmie), że f. X nic nie grozi i jest w b. dobrej „formie". Dyrekcja na zasadzie orzeczenia buchaltera odrzuciła propozycję f-my Y i kontynuowała dalej proces. W trakcie tego f-a Y ogłosiła upadłość. Jakoś nadzwyczaj prędko dało się zlikwidować rozrachunek z wierzycielami i f. X otrzymała tylko 100.000, mimo, że uzyskała wyrok na 200.000, chociaż w tej wysokości została wciągnięta do masy upadłości.

Buchalter f. X miał kaucję 100.000 w P. K. O., która zabezpieczała straty, jakie mogły powstać z tytułu wadliwego prowadzenia księgowości f. X. Po tych wypadkach f. X rozwiązała stosunek pracy z buchalterem, odmówiła wydania kaucji i zaskarżyła buchaltera o odszkodowanie za straty.

II.

Firma Z (na prowincji) otrzymała wezwanie od Urzędu Skarbowego o natychmiastowe złożenie ofiarowanych w zeznaniu o obrocie ksiąg i dowodów na poparcie wykazanego obrotu. Urząd Skarbowy mieścił się w mieście powiatowem o 20 kilometrów od siedziby f. Z. Wysyłając swego czasu zeznanie, f. Z złożyła podanie z prośbą o wydelegowanie na jej koszt rewidenta skarbowego na miejsce z powodu wielkiej ilości ksiąg i dowodów, a z tem wiele trudu w dostarczeniu.

Kierownik Urzędu Skarbowego zlekceważył podanie f. Z, a nawet na zebraniu towarzyskiem wyśmiewał f. Z „skąd taka firma w Pipidówce może mieć kilka tysięcy dowodów", jak to było w podaniu. Nazajutrz został załadowany samochód ciężarowy z wszystkiemi księgami i materjałami — w tem skrzynie z bloczkami sprzedaży, taśmami od kasy i t. d. Po zniesieniu dostarczonego materjału do Urzędu Skarbowego okazało się, że bardzo szczupłe pomieszczenie, zajmowane przez Urząd Skarbowy, kompletnie było zawalone skrzyniami.

Stanęło na tem, że Naczelnik Urzędu Skarbowego nie przyjął ksiąg i obiecał przysłać rewidenta. Pretensje f. Z. z tytułu kosztów przewózki nie pokrył. Firma Z. wniosła skargę do Izby Skarbowej na czynność Naczelnika Urzędu Skarbowego i zażądała odszkodowania.

Z ŻYCIA ZWIĄZKU

Nowi Członkowie.

W miesiącu styczniu r. b. przyjęto dwóch nowych Członków.

Wykreślenie Członków.

Na podstawie § 12 p. „b" statutu t. j. za niepłacenie składek członkowskich zostali wykreśleni w 1933 roku następujący p.p.: Charewicz Józef, Czerwiński Czesław, Ciżmowski Feliks, Dworakowski Mikołaj, Forbichler Herman Albert, Gąsior Antoni, Gawroński Czesław, Hildebrandt Wiktor Józef, Hakowska Feliksa, Jońca Leon, Krassowski Jan, Leszczyński Marjan, Lisicki Wacław, Myśliński Władysław, Otto Tadeusz, Pietraszek Wincenty, Radwańska - Fuksiewiczowa Katarzyna, Roesner Józef, Roliński Józef, Radzio Jerzy Tadeusz, Stażewska Marja, Szpajdel Maks, Witwicki Mikołaj, Wichert Czesław, Wilczyński Władysław, Wipszycki Tadeusz, Wieniawski Stanisław, Ziegenhirte Henryk.

Zarząd Związku nie chciał stosować do wyżej wymienionych tak przykrej konieczności ogłaszania nazwisk, gdyż sądził, że skreśleni rozpoczną regulację należności, jednakże, wobec uporczywego milczenia i niereagowania na liczne wezwania Związku, podaje się powyższe nazwiska do wiadomości.

Regulacja składek.

Niżej wymienieni Członkowie odpowiedzieli na wezwanie Zarządu Związku i uregulowali w ciągu lutego r. b. należność za cały rok zgóry w gotówce lub wekslami, za co Zarząd składa Im serdeczne podziękowanie.

Uregulowali więc należności Kol. Kol.: Chorążykiewicz Stanisław, Domański Witold, Krogulski Tadeusz, Kulesza Stanisław, Kędzierski Józef, Leyk Wieńczysław, Łomaczewski Konstanty, Maluszek Wiktor, Olejnik Kazimierz, Pilewicz Jan, Ratajczak Franciszek, Roliński Wacław, Rzepczyński Juljan, Schmidtke Gustaw Feliks, Turkowski Zygmunt, Żurekowa Anna Zofja.

Fundusz Zapomogowy.

Kol. Kol.: Domański Witold, Dudziak Edmund, Jakubowski Władysław, Kuligowski Adam, Leyk Wieńczysław, Łomaczewski Konstanty, Olejnik Kazimierz, Radewicz Mieczysław, Sadowski Henryk, Szulc Idźkiewiczowa Marja, Siedlecki Zbigniew, Schmidtke Gustaw, Wiśniewski Kazimierz, Woźniak Antoni, uskutecznili wpłaty w m-cu lutym r. b. na Fundusz Zapomogowy, za co Zarząd Związku składa na niniejszej drodze serdeczne podziękowanie.

Znaczek Związkowy.

Z ogólnej liczby nadesłanych kilkudziesięciu projektów znaczka związkowego, po zasięgnięciu miarodajnej opinji znawców oraz wysłuchaniu opinji Kolegów miejscowych, Zarząd Związku zakwalifikował projekt znaczka związkowego, opracowany przez Kol. Zdzisława Kryńskiego. Rysunek znaczka w naturalnej wielkości zamieszczamy niżej:



Znaczek przedstawia się bardzo solidnie, wykonany jest ze srebra z ramionami ciemno - zielonemi, emaljowanemi, z rancikami złoconemi, przyczem na czworoboku umieszczony orzeł i otwarta książka z literami P. Z. B. (Polski Związek Buchalterów) są oksydowane również w srebrze.

Cena znaczka związkowego zł 5, z przesyłką pocztową zł 5.80.

Sztandar Związkowy.

Wobec wyrażonych wielu życzeń, aby Organizacja nasza posiadała własny sztandar, Zarząd Związku opracował wzór sztandaru, powierzając wykonanie jego jednej z najpoważniejszych firm w Warszawie. Sztandar wielkości 130×150 cm. wykonany będzie z adamaszku czysto - jedwabnego w najlepszym gatunku i na prawej stronie sztandaru umieszczony będzie orzeł 43 cm. wysokości, a nad i pod orłem napis: „Polski Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów - Bilansistów i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej". Na odwrotnej, lewej stronie, białej — Oko Opatrzności w promieniach ręcznie artystycznie haftowane jedwabiami, pod Emblematem napis „Strzeżonego Pan Bóg strzeże". Wokoło sztandaru frendzla złota i takiż chwast u dołu. Drzewce zakończy odznaka związkowa.

Uroczyste poświęcenie sztandaru odbędzie się w niedzielę dnia 29 kwietnia r. b. o godz. 9-ej rano, a to z uwagi na projektowane na tenże dzień Walne Zgromadzenie Roczne. Zarząd Związku odbydwie uroczystości postanowił odbyć jednego dnia, celem umożliwienia uczestnictwa w tych uroczystościach Kolegom prowincjonalnym.

Walne Zgromadzenie Roczne.

Stosownie do § 15 statutu Zarząd Związku zwołuje na niedzielę dnia 29.IV. r. b. o godz. 11-ej rano w lokalu Związku Ogólne Zebranie Roczne, sprawozdawczo - wyborcze. Wnioski Członków na powyższe Walne Zgromadzenie przyjmowane będą do dnia 10.IV. r. b.

Sprawozdanie finansowe Związku za rok 1933 ogłoszone będzie w Nr. marcowym „Buchaltera Polskiego".

Wykłady buchalterji dla prawników.

Na skutek zgłoszonych wielu życzeń, aby zorganizować wykłady dla pp. Sędziów, Prokuratorów, Adwokatów i Aplikantów zawodów prawniczych, którzy nie znają dotychczas w większości wypadków zasad buchalterji i przez to nie mogą się zorjentować w treści ekspertyzy, Zarząd Związku zorganizował cykl wykładów-odczytów z dziedziny buchalterji podwójnej, według planu następującego:

1) Podstawowe zasady buchalterji podwójnej — godzin 6, wykłada Prezes Związku A. J. Szyller,

2) Analiza kont, stosowanych w buchalterji podwójnej — godzin 8, wykłada prof. St. Rudziński, b. długoletni profesor W. S. H. w W-wie i prof. Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów,

3) Podstawowe zasady analizy bilansów — godzin 4, p. St. Lipiński, Vice-Prezes Związku i

4) Sądowa ekspertyza buchalteryjna — godzin 3, Prez. Zw. A. J. Szyller.

Wykłady rozpoczną się w sobotę, dnia 10 marca r. b.

PRENUMERATA „Buchaltera Polskiego" wynosi (z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie) kwartalnie zł 4.50, półrocznie zł 8.20, rocznie 16. Członkowie Polskiego Zw. Buchalterów - Rzeczoznawców. Buch.-Bilansistów i ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ: połowa strony tytułowej zł 300.—

	przed tekstem	za tekstem	w treści redakcyjnej
cała strona	„ 280.—	zł 200.—	zł 350.—
1/2 „	„ 150.—	„ 110.—	„ 180.—
1/4 „	„ 80.—	„ 60.—	„ 100.—
1/8 „	„ 45.—	„ 35.—	„ 60.—

WPŁATY dla „Buchaltera Polskiego" należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr. 18686 — Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i ich Pomocników — Warszawa.

Adres Redakcji i Administracji: Warszawa, Ś-to Krzyska 17 tel. 2-41-04.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Sp. Akc. Zakł. Graf. „Drukarnia Polska", Warszawa, Szpitalna 12, tel. 2-72-06, 2-72-22 i 5-87-98.